

「ロシア連邦の会計法」について

“The Accounting Law of Russia”

森 章

Akira Mori

はじめに

ソ連邦の崩壊から約5年間が経過したが、この間に新生ロシアでは、計画経済から市場経済への移行とともに新しい会計制度の構築が行われてきた¹⁾。体制転換期のこの会計改革では、国の中央機関によって制定される会計法規はとくに重要な意義をもつが、1996年11月28日には、「“会計に関する”連邦法」（Федеральный закон “О бухгалтерском учете”，以下『連邦会計法』と略称）が成立した（[36] 5 ページ）。この『連邦会計法』の成立は、この国の会計改革がその内実を整え、ひとつの段階を終えて新しい局面に達したことを意味している。

『連邦会計法』は、会計の在り方に対する国の包括的な規制を法律（закон）として示したものである。国会の決議を経た法律で会計の在り方を規制することは、日本ではみられない。だが、新生ロシアでは、同じ市場経済化を目指しているリトアニアや中国などと同様に、会計の法律が成立したのである。そして、この『連邦会計法』を基礎にして各種の会計法規がつくれ、それらの法規によって会計規制（регулирование бухгалтерского учета）が行われていくことになった。

そこで、この小論では、まずこの『連邦会計法』の意義とその内容を考察し、ついで『連邦会計法』とこれまでに制定されてきたその他の会計法規などとの関連を解明し、ロシアにおけるこの5年間の会計改革の到達点などを明らかにすることにしたい。

1) この新しい会計制度の構築については、[56][57][58][59][60][61][62][63][64][65][66][69]を参照されたい。なお、これまでのソビエト会計制度は1990年代の初頭には新しい経済条件に対応した大きな修正なしにまだ存在していた。ソビエト会計制度の改革の必要性和西側のそれとの不一致は1987年に開始された西側との合併企業活動後にすでに明確になっていたが、当初にはソビエト会計制度と西側の会計制度とが同時に採用された。だが、1992年のはじめから新生ロシアの会計は徐々に西側の会計制度へと接近し、この会計改革の出発点となったものは1991年末に制定された勘定計画であった（[55]110ページ）。

I

ロシアの法体系の中でのひとつの構成部分となる『連邦会計法』は、表1にみるような全体で19条からなっている²⁾。

表1 『連邦会計法』の内容

第1章 総則	第11条 資産と債権債務の評価(1～2項)
第1条 会計、その客体および基本課題(1～3項)	第12条 資産と債権債務の棚卸(1～3項)
第2条 本法律で用いられる概念	第3章 会計報告書
第3条 会計に関するロシア連邦の法	第13条 会計報告書の組成(1～5項)
第4条 本法律の効力範囲(1～2項)	第14条 会計年度(1～3項)
第5条 会計規制(1～3項)	第15条 会計報告書の提出先と提出期間(1～4項)
第6条 組織における会計の組織化(1～4項)	第16条 会計報告書の公表
第7条 会計責任者(1～4項)	第17条 会計書類の保存(1～3項)
第2章 会計実施の基本的要請、会計の文書化と会計記録	第4章 雑則
第8条 会計実施の基本的要請(1～6項)	第18条 会計に関するロシア連邦法の違反に対する責任
第9条 原始的会計証憑書類(1～8項)	第19条 付則
第10条 会計記録(1～4項)	

(出所) Федеральный закон “О бухгалтерском учете”, 《Бухгалтерский учет》, No. 1, 1997, с. 5～11.

この『連邦会計法』は、ロシア連邦領土内のすべての組織に対して適用され(4条1項)、営利活動または非営利活動に携わる組織で実施される会計を規制する法律である。さらに、その効力範囲は、国際条約で別段の定めがない場合には、外国組織のロシア連邦領土内の支店や代表部に対しても適用される。このことは、外国投資を伴う企業における会計もロシアの会計法規で実施されることを示している([42] 41ページ)。そして他方、法人格を形成せずに事業活動を行う市民に対しては税法が適用され、営利行為を行う市民は税法で定められた手続きでの収支計算を行う(4条2項)としている。よって『連邦会計法』は、営利行為を行う市民を除いて、ロシア連邦領土内にある営利組織や非営利組織、外国投資を伴う合併企業などにおける会計に対して適用されることになる。

『連邦会計法』を成立させた意図は、市場経済を発展させ、国際的経済協力と外資導入を促進させ、ロシアにおける今後の会計改革に必要な法的基礎をつくることにあるといわれている([37] 12ページ)。このため、この法律はロシアにおける伝統、現存の民事法と財政法の要請および市場経済における会計経験を採り入れ、そこには会計の概念規定、その組織化と実施に

2) この『連邦会計法』は全訳されて[68]に発表されているので、参照されたい。

際しての包括的な原則が規定され、組織の会計上の権利・義務・責任、会計情報の信憑性の保証、会計報告書の公表と会計システムに対する国家規制の方法が盛られている。

『連邦会計法』では、まず、会計とは組織の資産、債権債務などの変動の情報を経済取引の文書による計算によって貨幣的表示で収集、記録および総括する秩序ある体系であり（1条1項）、組織の資産、債権債務および経済取引は会計の客体となる（1条2項）と規定する。この場合、自己資本、経済活動の財務的成果、法的取引の融資財源、会計勘定から得られる情報も会計客体となる。

つぎに、会計の基本的課題として、1）会計報告書の内部利用者（組織の長、設立者、参加者、所有者）と外部利用者（投資家、与信者など）にとって必要な組織の活動と財政状態についての完全な信憑性ある情報の形成、2）組織が経済取引の遂行に際してロシア連邦の法の遵守とその妥当性に対する管理、資産と債権債務の在高と変動に対する管理、承認された基準・指標・予算に基づいた物質的・労働的・財務的資源の利用に対する管理のために、会計報告書の内部・外部利用者に必要な情報の確保、3）組織の経済活動の否定的結果の防止とその財政的安定性の確保のための経営内余力の摘出を挙げている（1条3項）。そこには、会計システムから得られる情報の報告、使途、法的妥当性、活用などとの関連で、会計の基本的課題が示されている。

なおこの場合、税法に基づく税務報告書の作成は、基本的課題ではなく「会計の副次的課題である」（〔37〕13ページ）とされる。税務報告書は納税目的のために会計データから独自に作成されるものとされ、全般的な会計情報によって作成される会計報告書とは区別される。よって、「税務報告書は、会計報告書の指標の特別の決済と修正とによって、会計勘定に記帳されたデータからなるもの」（〔37〕13ページ）と解されている。したがって、『連邦会計法』には、会計は課税計算のために利用される情報を確保し、納税目的のための会計報告書を適応の税務機関へ提出しなければならないといった規定は存在しない。

ついで、会計に関するロシア連邦の法（законодательство）は、①『連邦会計法』、②その他の連邦法、③ロシア連邦の大統領令（以下「大統領令」と略称）、④ロシア連邦政府決定（以下「政府決定」と略称）からなるとし（3条）、これらの法の主要な目的は、組織の経済取引、財政状態、収支や損益などの会計とその報告の統一性を保証し、会計報告書指標についての信憑性ある比較可能な情報の作成と公表にあるとしている。

そして、「会計の全般的な方法論的指導はロシア連邦政府が行う」（5条1項）とし、組織における会計の在り方に対する国による規制を明記し、この規定を受けて、「会計規制の権限が連邦政府の法律によって付与される機関は、ロシア連邦の法に従って、ロシア連邦領土内にあるすべての組織による遂行が義務とされる事項を、自己の権限の範囲内で立案し承認する」（5条2

項)としている。そして、すべての組織で実施が義務とされる事項として、1) 会計の勘定計画(勘定科目表)とその適用の方法、2) 経済取引の会計処理と会計報告書の作成と公表、3) 会計の諸問題についてのその他の方法論を挙げている。また、小規模事業主体のためには、会計の簡略化した体系を規定するとしている。

現実においては、会計規制についての各種の法規を立案する機関は、すでにこれまでに会計の規程(基準)、法令、指示などを作成してきたロシア連邦財務省(以下「財務省」と略称)となる。ロシア連邦政府(以下「政府」と略称)は、財務省が立案した会計法規を、一定の法体系の中で、ロシアの全領域での会計方法論を統一するために承認することになる。また、法律によって会計規制の権限が付与されるその他の機関によって公布される会計の法令や指示も、財務省の法令や指示に反してはならない(5条)としている。このため、ロシア連邦中央銀行法には銀行会計の在り方が規定されるが、それも財務省が示した会計法規と矛盾してはならず、会計規制では後者の法規が優位性をもつことになる([42] 42ページ)。

そこで、組織は、会計に関するロシア連邦の法と会計規制を行う機関の法令や指示に従って、自己の組織の構成・部門・活動の特徴を考慮して自己の会計方針を自主的に形成し(5条3項)、それを組織内の会計規則として実施する。

こうしたロシアにおける会計規制上の法体系は、パリー(V. Ф. Палий)によればつぎのようになるという([37] 14ページ)。すなわち、規制の高位レベルには『連邦会計法』、その他の連邦法、大統領令、政府決定があり、中間レベルには法で会計規制の権限が付与された機関からの法令や指示があり、低位レベルには個々の組織の会計方針を定めた組織内の会計規則があり、中間レベルのものは①会計の規程(基準)と②その他の法令や方法論的指示とに理論的には区分できるとしている。

また、バカーエフ(A. Бакаев, 財務省の会計と報告書部門の責任者)は、ロシアにおける会計規制のシステムとして表2を示している([44] 28ページ, [52])。そして、今回の『連邦会計法』の成立は、一国における会計方法論の指導を政府に負わせ、現在の市場経済への移行期において、国がすべての組織における会計の実施と組織化に対する統一原理の設定に注目していることを示したものであり、1994年8月19日付のロシア連邦財務省規程に従って、財務省は政府の代表として各種の会計法規を作成してきたことを強調している([52])。

『連邦会計法』は、個々の組織では、会計方針の形成とともに、①採用する具体的・実務的な勘定計画、②原始的会計証憑書類と内部会計報告書の様式、③資産と債権債務の棚卸と評価の実施法、④書類の回覧と会計情報の収集・記帳の規則、⑤経済取引に対する内部統制法と規則を定める(6条3項)としている。その際、勘定計画は国が定めたそのヒナ型を基礎にしてつくられ、当該組織での会計の実施にとって必要な遂行されたすべての経済取引を適時に不断

表2 ロシアにおける会計の規範的規制システム

段 階	法 規	法規を承認する機関
第Ⅰ段階 法律的なもの	連邦の法律, 連邦政府の決定, 連邦大統領令	ロシア連邦国会, ロシア連邦政府, ロシア連邦大統領
第Ⅱ段階 規範的なもの	会計規程 (会計基準)	ロシア連邦財務省, ロシア連邦中央銀行
第Ⅲ段階 方法論的なもの	規程と異なる その他の法令, 方法論的指示	ロシア連邦財務省, 執行権をもつ連邦機関, コンサルタント会社
第Ⅳ段階 組織の会計方針	管理文書 (指図書, 命令書)	組織, コンサルタント会社

(出所) А. Бакаев, Важный этап в развитии национального бухгалтерского учета, (Экономика и жизнь, Спецвыпуск для бухгалтеров), декабрь 1996.

に反映し、貨幣的指標によるその算定と管理を可能にする総合勘定および総合勘定の内訳を示す分析勘定や補助勘定を配置した表が作成される。原始的証憑書類の様式もその統一ヒナ型を基礎にしてつくられるが、ヒナ型を参考にできないときには、当該組織が自主的に様式を作成することになる([37] 14ページ)。

II

『連邦会計法』は、A) 会計の組織化、B) 会計方法論、C) 会計の文書による確認と記録、D) 会計報告書のそれぞれの分野に対して、以下のような規定を行っている。

A) 会計の組織化の分野の規定。

組織における会計の組織化、経済取引遂行に際して法規の遵守責任を組織の長に課すとともに(6条1項)、組織の長は、1) 組織内の亜部門として会計責任者が管轄する会計部門を設置し、2) そこへ従業員を配置したり、または3) 会計業務を会計専門の組織や人に契約に基づいて移管したり、さらに4) 自ら会計を実施することができる(6条2項)としている。

この規定から、大組織では会計責任者を長とする会計部門を設置したり、小組織では会計係を置くかまたは監査・会計法人と契約を結んで会計業務を移管することになり、または経理知識をもつ小組織の長が自ら会計を実施して会計報告書を作成することができることになる。

会計責任者（または会計係）は、組織の長によって任命・解任され（7条1項）、組織の長に直属し、会計方針の形成、会計の実施、信憑性ある会計報告書の公表に対して責任をもつ（7条2項）。また会計責任者は、組織の資産の変動や債権債務の履行に対する管理責任をもち、組織のすべての従業員から必要な会計情報や書類を得ることができる。そして、会計責任者の署名のない金銭上や決済上の書類などは無効とされる（7条3項）。

組織の長と会計責任者との間で個々の経済取引の実施について意見の不一致が生じたときには、その遂行は当該取引実施結果に責任を負う組織の長の書面による指示を得て行われる（7条4項）。

B) 会計方法論の分野の規定。

会計方法論の分野では、その主要な側面のみが僅かに規定されている。

組織の資産、債権債務および資本は貨幣的表示で会計と報告書に反映され（11条1項）、会計はルールで実施され（8条1項）、外貨勘定と外貨建取引は取引遂行日のロシア連邦中央銀行（以下「中央銀行」と略称）の為替相場での外貨交換レートで行われる（11条2項）。

対価を支払って取得した資産はその購入実際支出額で、無償で得た資産はその記帳日の市場価額で、組織自身が製造（生産）した資産は原価計算で算定された製造価額でそれぞれ評価される。その他の評価の適用はロシア連邦の法や会計規制を行う機関によって定められたものに従う。固定資産と無形資産の減価償却は当期の経済活動の成果に関係なく実施される（11条）。

会計は、法人として組織が登記された時点からその改編や清算まで継続して実施される（8条3項）。組織の会計は勘定計画にある勘定で複式簿記によって行われ、総合計算と分析計算とのデータは一致しなければならない（8条4項）。

この場合、実施されたすべての経済取引、資産、債権債務の勘定への不完全な反映、つまり意図的な歪曲がなされたときは、組織の長や会計に責任をもつ者はロシア連邦の法や会計規制を行う機関の法令によってその責任を問われる（18条）。ロシアでは、ここで法人（組織）の所有する資産は、個人が所有する資産とは異なることが強調されている（[37]16ページ）。

こうして、『連邦会計法』は会計方法論を僅かに規定しているが、その他の会計方法論の原則はさきにみた中間レベルの会計の規程（基準）、法令、指示などで規定されることになる。

C) 会計の文書確認と記録の分野の規定。

この分野では、①会計の文書による確認、②棚卸、③会計記録が重視されており、それはつぎのようになっている。

① 会計の文書による確認：組織のすべての経済取引は正当性を示す書類で確認され、この原始的証憑書類に基づいて会計が実施される（9条1項）。原始的証憑書類は取引遂行時にそれが不可能な場合には取引完了直後に作成され、その適時な作成やデータの信憑性は原始的証憑

書類を作成し署名した者によって保証される(9条4項)。そして、原始的証憑書類に基づいて、経済取引のデータ処理の管理と調整を行うために、総合的会計書類が作成される(9条6項)。

銀行書類に対する訂正は禁止されるが、その他の原始的証憑書類に対する訂正は、経済取引の参加者の同意、訂正日の明記、書類署名者の訂正確認署名のもとでのみ行うことができる(9条5項)。原始的証憑書類に署名する者の名簿は会計責任者の同意を得て組織の長によって承認され、この名簿には経済取引の遂行やその書類作成の正当性に対して責任を負う者の役職名などが示される(9条2, 3項)。貨幣性資産を伴う経済取引の書類は、組織の長および会計責任者または彼らから署名の権利が付与された者によって署名される(9条3項)。原始的証憑書類と総合的会計書類は用紙および機械による情報処理で作成され、後者の機械媒体の場合には、経済取引の他の参加者や裁判所の要請などのために、当該書類の用紙媒体による写しを作成される(9条7項)。

② 棚卸：資産と債権債務の棚卸によってそれらの在高、組成、評価が書類で確認される。棚卸の手続きや期日は組織の長によって定められる(12条1項)。

会計と会計報告書のデータの信憑性を確保するために、棚卸はつぎの場合に実施される(12条2項)。それは、年度会計報告書の作成前に、1) 資産の横領、背任または損傷の事実が判明した場合、2) 天災、火災、その他の異常事態が発生した場合、3) 組織の改組または清算の場合などである。資産の賃貸借、買い戻し、売却の場合、また国営企業や公営単一企業の改組の場合には、棚卸の実施は義務となる。

棚卸によって判明した資産の実際在高と会計データとの不一致は、つぎのように処理される(12条3項)。明らかになった資産の過剰を借記し、当該金額は組織の財務的成果に、予算組織では融資(基金)の増としてそれぞれ記帳される。資産の不足やその損傷は、その減耗基準限度内のときには生産費または流通費に、基準超過のときには責任者の勘定にそれぞれ関連づけられ、責任者が特定できない場合には、組織の財務的成果に、予算組織では融資(基金)の減としてそれぞれ記帳される。

『連邦会計法』では、資産の不足や損傷から生じる損失の保険料による補填については規定していない。だが、もし保険を掛けているならば、その損失額は保険で補填され、その未補填額は財務的成果で消去される。また、『連邦会計法』では、棚卸で判明した債権債務の実際額と会計データとの不一致の調整手続きについては規定していない。だが、この明らかになった不一致は、会計期間の利益の増減によって、または不良債権引当金勘定で処理されることになる([37] 17ページ)。

③ 会計記録：会計記録は、原始的証憑書類の情報を総合化し蓄積するために行われ、総合化と蓄積されたその情報は会計の勘定や報告書に反映されていくことになる。会計記録は、帳

簿、伝票、カード、磁気テープ、磁気ディスクなどで実施される(10条1項)。

経済取引は、日付順に会計記録されて適応の勘定で分類される。経済取引の会計記録への反映の正当性は、それを行い署名した者によって保証される(10条2項)。会計記録の誤謬に対する訂正は、訂正日と訂正をした者の署名で確認される(10条3項)。

会計記録の内容は、内部会計報告書とともに営業秘密となる(10条4項)。

D) 会計報告書の分野の規定。

すべての組織は、総合計算と分析計算のデータに基づいて会計報告書を作成しなければならない(13条1項)。予算組織を除いた組織の会計報告書は、①貸借対照表、②損益計算書、③法令で規定されたこれらの附属明細書、④組織がロシア連邦の法律に従って法定監査を受ける場合には監査報告書、⑤注記からなる(13条2項)。この場合、経済組織と監査法人との相互関係の詳細は監査活動に関する連邦法に盛られることになるが([37] 18ページ)、その監査法のふたつの草案が公表されており([25] 4ページ, [46])、現在その検討がなされている。

予算組織の会計報告書の組成は財務省によって別に定められる(13条2項)。

銀行と保険の組織を除いた組織の会計報告書の様式とその記入方法は財務省によって定められ、銀行と保険の組織のそれは会計規制を行うその他の機関によって定められるが(13条3項)、その際、中央銀行などがこのその他の機関となる([37] 18ページ)。

「注記では、資産状態および組織の活動の財務的成果を正確に反映できない場合には、会計規則に適合しない事実について相当の根拠とともに報告しなければならない。それ以外の場合には、会計規則への不適合は、それらの遂行の回避とみなされ、会計に関するロシア連邦の法の侵害と認められる」。そして「組織は、会計報告書の注記で、次期会計年度の自己の会計方針の変更を公表する」(13条4項)としている。

予算組織を除く組織の年度会計報告書は、組織の設立者、参加者、その資産の所有者、組織登記場所の国家統計地方機関へ、組織の設立文書に従って提出される。国営企業と公営単一企業の会計報告書は、国家資産の管理権が付与された機関へ提出される。

ただしこの場合、国家統計地方機関への会計報告書の提出の必要は将来なくなるといわれており、また現在では、法人の会計報告書は税務機関へ提出されるが、今後はさきに触れたように、税法に基づく特別の報告書が作成されることになる([37] 18ページ)。

提出される年度会計報告書は、組織の設立文書に従って定められた手続きで承認されなければならない(15条2項)。予算組織を除く組織は、四半期会計報告書を四半期終了後30日以内に、年度会計報告書を当期終了後90日以内にそれぞれ提出しなければならない(15条2項)。

予算組織は、月次、四半期、年度の会計報告書をさきにみた機関へその機関が定める期日内に提出する(15条3項)。

公開型株式会社、銀行、その他の信用組織、保険組織、取引所、個人・社会・国家の資金で創設されたその他の財団などの年度会計報告書は、当期の翌年の6月1日までに公表される（16条）。会計報告書の公告は、利害関係者にとって入手可能な新聞や雑誌への掲載などで行われる（16条）。

原始的証憑書類、会計記録、会計報告書は5年以上保存され（17条1項）、これらの保存に対する責任は組織の長が負うことになる（17条3項）。

III

新生ロシアでは、1993年12月に新しい「憲法」が公布されたあと、1994年10月には「民法典（第1部）」が採択され（[73]）、さらに民商一元主義を採ってこの民法典から1995年11月には「株式会社法」が制定されている（[49]）³⁾。そこでいま、これらの法律と『連邦会計法』との関連について若干みておこう。

まず、「憲法」の第3章連邦構造の第71条では、気象観測、標準規格、度量衡、メートル法および標準時の計算、測地および地図の作成とともに、統計と会計をロシア連邦の管轄事項として列挙している。したがって、ロシアでは「憲法」で会計は国の管轄事項のひとつとして明記されている（[70] 62ページ）⁴⁾。

ところで、『連邦会計法』の第3条、第4条、第5条では、会計に関するロシア連邦の法、『連邦会計法』の効力範囲、会計規制がそれぞれ明記されている。そこには、さきにみたような高位、中間、低位の各レベルの会計法規が体系的に規定されている。だが、この会計法規という場合、ロシアにおける会計規制の在り方を示した法規と組織における会計の実施にとって必要な基準となる法規とに大別されることになる（[42] 42ページ）⁵⁾。

『連邦会計法』では、すでにみたように、組織の長に対して会計の組織化、会計書類の保存など多くの責任を課している。この場合、組織の長とは組織の執行機関の長または人と解されており（[42] 43ページ）、それは「民法典」と対応している。この民法の第2章（人）第4節（法人）第2款会社においては、合名会社の管理（71条）、有限会社の管理（91条）、株式会

3) 新民法典は、ソビエト時代の民法の特質をほぼ払拭し、かつての帝政ロシア時代の民商一元主義に基づいて、ふたたび市場経済に対応したものとして制定された。この点については、[71]を参照。

4) ソビエト時代の憲法においても、会計を国の管轄権限のひとつとすることが盛られていた。たとえば1936年に制定されたいわゆるスターリン憲法では、その第14条で会計計算、経営計算、統計計算からなる「国民経済計算の統一制度を組織すること」（[72] 11ページ）がソ連邦の管轄事項となっていた。したがって、新生ロシアの新憲法において会計を国の管轄事項のひとつと明記していることは、こうした旧憲法の残滓のひとつとみることでもある。

社の管理(103条), 生産協同組合の管理(110条), 国営企業と公営単一企業の管理(113条)などが盛られており, また, 第5款非営利団体においては, その116条から123条にかけて消費生活協同組合, 社会団体と宗教団体, 財団, 施設, 協会と連合会についての管理が盛られている。このため, これらの規定との対応で会計上の執行責任が『連邦会計法』で規定されていることになる([42] 43ページ)。

『連邦会計法』では, さきに触れたように, 会計責任者は組織の長によって任命されると規定しているが, こうした任命がなされない場合もある。執行機関が合議制で理事会(重役会)をもつ株式会社で, その理事会のメンバーが会計責任者となる場合には, この会計責任者は会社や取締役会(監事会)と契約(контракт)を結ぶことでその職務に就くことになるからである。これは「株式会社法」(69条3項)と対応している([42] 44ページ)。

『連邦会計法』では, さきにみたように, 会計責任者の署名なき金銭上と決済上の書類, 財務上と信用上の債権債務は無効となり, それを履行してはならないと規定している。この規定は, 「民法典」の第4章(法律行為と代理)第9節(法律行為)第1款(法律行為の概念, 種類および形態)の第160条書面による法律行為と対応している。この第160条では, 「書面による法律行為は, その内容を表示し, かつ, 法律行為を行う者またはその者により適正に委任された者が署名した文書の作成により行わなければならない」([73] 139ページ)としているからである。

『連邦会計法』では, すでにみたように, 資産と債権債務は会計と会計報告書への反映のために貨幣的表示で評価されることを規定している。この規定は, 「民法典」の第2章第4節第2款第1目の第66条で, 会社の財政的基盤を「金銭, 有価証券その他の物または財産権その他の金銭的価値を有する権利」とし, これらの金銭的評価を求めていることに基礎を置いている([42] 45ページ)。

『連邦会計法』では, さきに触れたように, 会計記録と内部会計報告書に含まれる情報は営業秘密となると規定している。この規定は「株式会社法」の第91条と対応したものとなっている。この第91条では, 株式会社は, 会計記録と合議制執行機関の会議の議事録を除いて, 作成

5) ロシアではこの場合, 国の会計規制の在り方を示す表2の第I段階に位置する法規に対してはзакон(法律)の用語を, そしてこの法律の総体に対してはзаконодательство(国の特定の法律分野の総体としての法)の用語をそれぞれ使用している。また, 組織で実施される会計を規制する表2の第II段階の法規に対してはположение(規程)やстандарт(基準)の用語を, 同じ第III段階の法規に対してはнормативный акт(法令)やметодическое указание(方法論的指示)の用語をそれぞれ使用している。そして, 会計の実施に際して組織がつくる表2の第IV段階の管理文書に対してはприказ(指図)やраспоряжение(命令)の用語を当てている。なお, 本稿では, すべてこれらの用語の総体を指すときに法規と記している。

された財務諸表などに対する株主のアクセスを保証することを規定している([42] 42ページ)。財務諸表は公表されるが、財務諸表の作成の基礎となる会計記録や内部資料は営業秘密とされる⁶⁾。そこで『連邦会計法』でも、これらの記録や資料の閲覧の許可を得た者は、営業秘密を守る義務があり、それを漏らす者はロシア連邦の法で定めた責任を負うとしている(10条4項)。

こうようにして、『連邦会計法』は、それ以前に公布された「憲法」、「民法典(第1部)」, 「株式会社法」と関連をもちつつ制定されたのである。

IV

ところで、『連邦会計法』はすでに1995年6月14日に国家院で採択されていたが、同年10月20日、これをエリツィン(Борис Ельцин)大統領は拒否した。拒否の理由は、税務機関による会計責任者の資格審査とその職務に対するライセンスの交付に触れられていなかったからである。だが、議員たちは会計士に対する資格審査をその社会的職業団体で行われるべきであるとした。1996年2月から3月にかけて、『連邦会計法』は、ふたたび国家院で採択され連邦会議で承認されたが、これも大統領によって拒否された。しかし、1996年10月18日、国家院はこの大統領の拒否権を圧倒的多数決で克服し、同年11月13日、連邦会議も同じ決定を承認した。結局、1996年11月21日、大統領は法律に署名し、同年11月28日、『連邦会計法』は公表されて効力をもつようになった([37]12ページ)。

くわえて、今回の『連邦会計法』が成立するまでに、この法律の草案は2回も作成されて公表され、そのつどその修正が施されてきた。第1次草案としては、ロシア連邦最高会議の機関の要請を受けて、「独立国家共同体会計・監査人協会」(Ассоциация бухгалтеров и аудиторов СНГ)⁷⁾によって作成され、1992年10月号の『会計』(Бухгалтерский учет)誌上に公表されたものがあり([5]7ページ)、第2次草案としては、第1次草案に対して寄せられた批評や提案を考慮し、さらにロシアの専門家と国連、欧州連合委員会、経済協力開発機構、世界銀行、国際会計士連盟、国際会計基準委員会などの専門家とが加わったロシア連邦の会計と監査の国際コンサルタント委員会での審議を経て、1994年6月号の『会計』誌上に公表されたものがあつた([16]3ページ)。

第1次草案は「会計と報告書に関する連邦法」であり、第2次草案は「会計に関する連邦法」

6) 1992年6月に成立したリトアニアの「会計原則に関する法」の第23条でも、財務諸表に表示される以外の会計データは営業秘密とされている。よって、こうした会計情報の開示は「営業秘密を含む特殊なコミュニケーション」([74]50ページ)となる。

7) 「独立国家共同体会計・監査人協会」については、[61] [62] [63]を参照。

表3 『連邦会計法』の第1次草案

第1章 総則	第14条 資産の評価(1～3項)
第1条 会計(1～5項)	第15条 資産の減価償却(1～4項)
第2条 会計の客体(1～3項)	第16条 債権債務の評価(1～4項)
第3条 会計の課題(1～2項)	第17条 収入と支出の評価と会計(1～2項)
第4条 会計の方法論(1～4項)	第18条 基金の会計(1～4項)
第5条 会計の組織化(1～3項)	第4章 財務(会計)報告書
第6条 会計責任者(1～3項)	第19条 財務報告書の組成(1～4項)
第2章 会計の文書化と記録	第20条 会計期間(1～2項)
第7条 原始的会計証憑書類(1～5項)	第21条 財務報告書の提出先と提出期間(1～3項)
第8条 資産と債権債務の棚卸(1～4項)	第22条 財務報告書の公表(1～3項)
第9条 会計記録(1～5項)	第23条 財務報告書の監査(1～2項)
第10条 会計情報の秘密(1～2項)	第5章 会計と報告書の国家規制
第11条 会計の記録と文書の保存(1～2項)	第24条 会計と報告書の規制に関する財務省の役割 (1～2項)
第3章 資産と債権債務の評価と会計	第25条 会計の法令と基準の遵守に対する義務
第12条 会計上の評価義務(1～2項)	
第13条 会計の貨幣単位(1～3項)	

(出所) Проект Закон “О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, 《Бухгалтерский учет》, №10, 1992, с. 7～12.

表4 『連邦会計法』の第2次草案

第1章 総則	第19条 財務投資の評価(1～3項)
第1条 本法律で規制されるもの	第20条 債権債務の評価(1～3項)
第2条 会計の基礎概念(1～2項)	第21条 収入と支出の評価と会計(1～3項)
第3条 会計の法的拘束力(1～4項)	第22条 自己資本の会計(1～5項)
第4条 会計の組織化に関する企業の権限(1～3項)	第23条 社会的使途の基金
第5条 会計の組織化に関する企業の義務(1～2項)	第24条 担保と保証(1～2項)
第2章 会計の目的と原則	第5章 財務(会計)報告書
第6条 会計の客体(1～2項)	第25条 財務報告書の組成(1～5項)
第7条 会計の目的	第26条 連結財務報告書(1～3項)
第8条 会計の基本原則(1～7項)	第27条 会計期間(1～2項)
第9条 会計記録の信憑性の承認(1～2項)	第28条 財務報告書の提出先と提出期間(1～4項)
第3章 会計の文書化と記録	第29条 財務報告書の公表(1～3項)
第10条 原始的会計証憑書類(1～5項)	第30条 清算企業の財務報告書(1～3項)
第11条 資産と債権債務の棚卸(1～4項)	第6章 会計と報告書の規制
第12条 会計記録(1～5項)	第31条 会計と報告書の規制の目的と課題(1～3項)
第13条 会計情報の平易性(1～2項)	第32条 会計と報告書の規制を実施する機関
第14条 会計の文書と記録の保存(1～2項)	第33条 会計基準に関する委員会(1～3項)
第4章 資産、債権債務および資本の評価と会計	第34条 職業会計士の社会的連合
第15条 会計上の評価義務(1～2項)	第7章 結章
第16条 会計の貨幣単位(1～3項)	第35条 会計と報告書に関する法(1～2項)
第17条 流動資産の評価(1～2項)	第36条 会計の法と基準の遵守に対する監督(1～3項)
第18条 償却資産の評価(1～6項)	第37条 会計の法と基準の遵守に対する責任(1～2項)

(出所) Закон Российской Федерации о бухгалтерском учете (проект), 《Бухгалтерский учет》, №6, 1994, С. 3～12.

であり、このふたつの草案の内容はそれぞれ表3と表4のようになる⁸⁾。いま、このふたつの表と表1とを比較すると、当初の草案の内容をかなり削減して『連邦会計法』が制定されていることが分かる。それは、その制定過程において会計規制の内容を、『連邦会計法』に盛るものと、のちに触れる会計規程や会計基準などに譲るものとが整理されてきたからである。よって、それぞれの会計法規で規定される内容との整合性に配慮しつつ、その規定された内容の中からもっとも基本的な重要事項を法律として成立させ、会計の在り方に対する国の包括的な指針を示したものが、『連邦会計法』となったといえる。こうして、5年以上の作業の積み重ねの結果として、今回の『連邦会計法』は成立したのである。

V

成立をみた『連邦会計法』は、すでにみたように、この法律とともに、会計に関するロシア連邦の法としてその他の連邦法、大統領令、政府決定を挙げている。表2でみたような第I段階に位置しすでに公布された会計に直接関係する主要な法律のうち、その他の連邦法としては、「小事業主体のための課税、会計と報告書の簡略的的制度に関する連邦法」（1995年12月8日国家院採択、同年12月20日連邦会議採択、同年12月29日大統領署名、以下『連邦小事業会計法』と略称）がある（[30]82ページ）。この法律は従業員15人以下の経営に対して簡略化された会計システムの採用を認めたものであり、それは『連邦会計法』の「小事業主体のために会計の簡略化された体系を規定する」（5条2項B）ことと対応している。したがって、『連邦会計法』はすべての組織に対して適用されるが、その中でとくに小事業主体にとっての会計は『連邦小事業会計法』で規定されることになる。

また、大統領令としては、「ロシア連邦における監査活動に関する大統領令」（1993年12月22日付）がある（[10]50ページ）。この大統領令は、同じ日付で「ロシア連邦における監査活動の暫定規則」を決定するとともに、新生ロシアにおける公認会計士制度の創出のための基礎となったものである⁹⁾。

つぎに、政府決定としては、「生産物（作業、役務）の原価に算入される生産物（作業、役務）の生産費と流通費の組成、および課税に際して考慮される財務的成果の形成に関する規程」（1992年8月5日付）がある（[6]17ページ）。この規程は、費用（原価）項目を規定するとともに、損益計算と税法との調整を図るものとなっている¹⁰⁾。

8) このふたつの草案の詳細については、[58]を参照。

9) 新生ロシアにおける監査制度と公認会計士制度の創出については、[59]を参照。

10) 1992年8月5日付の規程については、[58]を参照。

さらに、さきにみた「民法典」,「株式会社法」も、会計に関連する第Ⅰ段階に位置する法律となる([44] 29ページ)。

『連邦会計法』によれば、すでにみたように、会計規制の権限が政府によって付与された機関によって会計法規は作成される。これらの法規のうち、第Ⅱ段階に位置するものとして会計規程があり、それは主として財務省を中心として制定されてきた。その中でとくに重要な会計規程は、財務省が1992年3月20日付で承認した「ロシア連邦における会計と報告書の規程」

(以下『会計と報告書規程』と略称)がある([3] 15ページ)。西側の会計基準にほぼ相当するこの規程は、組織の会計と報告書に対する統一的な基準を定めたものである。それは、所有形態に関係なく法人格をもつ組織、つまり、各種の会社形態の企業をはじめとして国営企業、公営単一企業、合併企業、さらに予算施設などに対して適用されるものである。

しかし、『会計と報告書規程』は銀行に対しては適用されない。『連邦会計法』は銀行に対しても適用されるが([51])、その外に、「ロシア連邦中央銀行の法律」を受けて中央銀行が銀行会計の在り方を定める規程を制定することになる。そこで、会計規制の権限が付与された中央銀行によって、「銀行システムにおける監査活動規程」(1997年9月10日付) ([54])などが制定されている。

『連邦会計法』を受けて財務省によって制定された『会計と報告書規程』では、銀行を除く法人格をもつ組織のために、①会計処理(その原則、資産・債権債務・経済取引の評価、棚卸など)、②会計の組織化(会計組織化に対する組織の責任、会計責任者の職務など)、③会計報告書(会計報告書の項目評価原則と提出手続きなど)についての会計方法論が規定されている。現実の会計規制にとって大きな意義をもつこれらの事柄は、法律である『連邦会計法』ではなくて、財務省からの会計の規程や基準として示されことになる¹¹⁾。

くわえて、『会計と報告書規程』を補完するものとして、番号と承認年度を付した一連の「会計規程」(Положение бухгалтерского учета, 略してПБУ)が制定される。財務省が承認したこの会計規程には、現時点では、①「会計方針規程, ПБУ 1/94」(1994年7月28日付) ([20] 76ページ)¹²⁾, ②「基本建設契約の会計規程, ПБУ 2/94」(1994年12月20日付) ([23] 76ページ), ③「外貨建資産と債権債務の会計規程, ПБУ 3/95」(1995年6月13日付) ([26] 61ページ), ④「組織の会計報告書規程, ПБУ 4/96」(1996年2月8日付) ([31] 89ページ)がある。

財務省のこうした会計規程(会計基準)を基軸として第Ⅲ段階の会計法規が制定される。こ

11) 『会計と報告書規程』については、[64] [66] [69]を参照。なお、この規程は全訳されて [67] に発表されている。

12) 「会計方針規程」については、[58] [66] を参照。

の会計法規も主として財務省によってつくられる。だが、それを会計規制の権限が付与された執行権をもつその他の連邦機関によってつくられる場合でも、『連邦会計法』では、すでにみたように、財務省が制定した会計の規程（基準）や法令などと矛盾せず、それとの整合性をもった会計法規をつくることが明記されている。したがって、中央銀行が銀行会計の在り方を定める法規をつくる際には、財務省の会計法規に基づいて制定されることになる。

VI

第Ⅲ段階にほぼ位置する会計法規には、一般企業、合併企業、予算施設などのための会計の法令や指示、経済の各部門別のための会計の法令や指示、個々の経済取引の会計処理のための会計の法令や指示などがあり、これらは『会計と報告書規程』や一連の「会計規程」に基づいてこれまでに多くのものが制定されてきた。

財務省が承認した一般企業のための会計の法令や指示としては、たとえば、つぎのものがある。まず経済取引を勘定で把握し記帳するために「企業の財務・経済活動の会計勘定計画とその適用」（1991年11月1日付）（[1]45ページ，[2]67ページ）などが¹³⁾、ついで記帳したデータを会計処理するために「外貨建取引の為替差額の反映」（1993年12月27日付）（[13]60ページ），「長期投資会計」（1993年12月30日付）（[12]55ページ），「資産と債権債務の棚卸」（1995年6月13日付）（[27]60ページ），「リース会計」（1995年9月25日付，1997年2月17日付）（[29]103ページ，[40]93ページ）などが、そして会計処理したデータで財務諸表を作成するために「年度会計報告書の量と様式」（1992年6月9日付）（[4]33ページ）¹⁴⁾，「年度会計報告書様式の記入手続き」（1992年6月24日付）（[7]17ページ）¹⁵⁾，「法人の年度会計報告書とその様式記入手続き」（1996年11月12日付）（[38]76ページ），「連結会計報告書の作成と提示」（1996年12月30日付）（[41]103ページ）などが、さらに作成した会計報告書を公表するために「公開型株式会社の財務諸表の公告とその手続き」（1996年11月28日付）（[39]103ページ）などがそれぞれ制定された。

また、合併企業のための会計の法令や指示としては、「合併活動実施に関する取引の会計と報告書への反映」（1994年1月24日付）（[14]49ページ）などが、予算施設のための会計の法令や指示としては、「予算に立脚した施設と組織の年度・四半期・月次会計報告書の作成」（1993年2月15日付）（[9]48ページ），「連邦予算に立脚して活動する非生産的分野の施設の会計手続き」（1995

13) この勘定計画については、[57] [60] を参照。

14, 15) この会計報告書の様式やその記入手続きについては、[56]を参照。

年8月2日付)([28]98ページ)などが、財務省によってそれぞれ制定された。

さらに、経済の各部門別の会計の法令や指示としては、「商業と公共食堂の企業にとっての流通費・生産費に算入される費用および財務的成果の会計」(1995年4月20日付)([24]69ページ)、「保険組織の四半期会計報告書」(1997年4月8日付)([43]96ページ)などが、財務省によってそれぞれ制定された。

つぎに、さきの監査活動に関する大統領令と暫定規則に基づいて、連邦大統領直属監査活動委員会(委員会規程1994年2月4日付承認)、同委員会付属コンサルタント会議(会議規程1994年6月1日付承認)が設置された([11]46ページ,[18]73ページ)。組織が作成した財務諸表に対する外部監査の制度化と公認会計士制度の創出を負わされたこの委員会と会議は、「監査活動規制の模範文書」、「監査活動遂行の権限の資格審査の実施」、「監査活動遂行のライセンスの交付」を政府に答申した。政府はこの答申内容を決定し(1994年5月6日付)([17]65ページ)、この決定に従って財務省、連邦保険局、中央銀行は一般企業、保険業、銀行における「監査活動遂行の権限の資格試験の実施手続きと監査人の資格証明書取得の資格試験科目」を1994年7月から9月にかけて決定した。([19]55ページ,[47],[48])。一方、これに対応して、政府は「会計報告書の法定監査を要する企業」(1994年12月7日付)([22]78ページ)を、上記の監査活動委員会は「監査報告書の作成手続き」(1996年2月9日付)([32]94ページ)をそれぞれ決定した。なお、さきにみたように、「監査法」の草案の検討とともに、現在、「監査活動基準」の草案が審議されている([21]66ページ)。

ついで、さきの『連邦小事業会計法』に基づいて、財務省は『会計と報告書規程』などとの整合性に考慮しながら「小事業主体の会計実施、報告書、会計記録の適用」(1995年12月22日付)([35]86ページ)、「小事業主体の損益計算と経済取引の反映」(1996年2月22日付)([33]105ページ)などをそれぞれ制定した。

くわえて、財務省のもとに日本の企業会計審議会に相当する「会計方法論会議」(会議規程1994年3月2日付承認)が設置された([15]56ページ)。この会議は、財務省から出る会計法規を立案する一方で、コンサルタント会社やその協会と連携しつつ会計士の養成にも配慮している。このため、財務省の会計方法論会議は、「独立国家共同体会計・監査人協会」とともにつくった「職業会計人の適性検査規程」(1996年2月15日付)([34]102ページ)、「職業会計人の養成と適性検査のプログラム」(1996年6月28日付)([50])などを承認している。

『連邦会計法』によると、すでにみたように、ロシア連邦の会計に関する法と会計規制を行う機関の法令に従って、組織は自己の組織の特徴に適した会計方針を自主的に形成するとしている。この場合、ロシアではいま会計方針は広義に解されているが、組織が形成したこの会計方針は第IV段階に位置する組織の命令書や指図書で示される。それに基づいて個々の組織は、

会計を組織化し、会計を処理し、それを報告することになる¹⁶⁾。組織が採用した重要な会計処理は会計報告書に注記される。

こうした組織に対する会計規制は、ソビエト会計時代のそれとは異なる。かつては、会計は政府のひとつの機能とされ、また西側のような組織のための会計基準に相当するものも、会計方針という用語もなかった。会計上のすべての諸問題は組織を管轄する国の上級機関で解決され、国で既決した具体的な会計上の指定された諸手法のみが組織に与えられた。個々の組織は、その与えられた諸手法で会計を組織化し会計を実施し会計処理をすることを義務づけられていた。だが現在では、組織のためにつくられた会計規程（会計基準）などの中にある各種の会計方針を選択して、個々の組織は自己の会計方針を形成できることとなったのである。

お わ り に

ソ連邦崩壊後の約 5 年間におけるロシアの会計改革では、『連邦会計法』を成立させる作業が行われる一方で、すでにみたような第Ⅰ段階に位置する会計に関係する法や大統領令、政府決定を、また第Ⅱ段階に位置する会計規程（会計基準）を、さらに第Ⅲ段階に位置する会計の法令や指示などをそれぞれ作成する作業が同時並行的に進められてきた。これらの法規の制定過程においては、個々の法規の内容を改定したりまたは他の法規に譲るなどして、相互に整合性あるものとしてつくられてきた。いまこれらの会計に係わる主要な法規をみると、それは表 5 のようになる。この表にはこれまでにみてきた法規の外に税務会計に関係する法規が示されているが、この分野についても、まず、付加価値税、物品税、財産税、利益に対する税などのロシア連邦法が成立すると、財務省とロシア連邦国税局とがこれらの税の算定と支払の手続きなどを定め、個々の組織はこの手続きで課税計算を行って納税することになる。

また、会計改革が行われたこの約 5 年間には、経済の市場経済化と同時に国営企業の民営化が行われた。民営化からは所有形態の異なる様々な経済主体が生まれてきたが、これらの経済

16) 一般に西側では、会計方針 (accounting policy, учетная политика) は、企業で会計を実施する際のその原則または手続きと解されている。それは資産の評価法、減価償却の計算法、利益の認識法などの会計手続きの方法論を内容としている。だがロシアでは、こうした方法論的側面は会計方針に対する狭義のアプローチであるとし、会計帳簿への記帳、勘定への記入における会計手続きの具体化という技術的側面、および会計部課の組成、会計部課とその他の部課との相互関係の視点からの会計手続きの遂行という組織的側面をも含めた会計方針に対する広義のアプローチが採用されている。この広義のアプローチを採用するのは、計画経済から市場経済への移行の過渡期にある現在のロシアでは、方法論的、技術的、組織的側面の総体としての会計システムの構築こそがいまの会計改革となっているためであり、体制転換期の移行期の特殊なアプローチとして、会計方針に対する広義のアプローチが採用されている。この点の詳細については、[66] を参照されたい。

表 5 新生ロシアにおける会計に係わる主要な法規

年 月 日	法 規
1991年11月1日	企業の財務・経済活動の会計勘定計画とその適用（ソ連邦財務省承認、同年12月19日ロシア連邦財務省追認）
12月6日	付加価値税のロシア連邦法、物品税のロシア連邦法
12月9日	付加価値税の算定と支払（ロシア連邦の経済と財務省承認）
12月9日	物品税の算定と支払（ロシア連邦国税局承認）
12月13日	企業の財産税のロシア連邦法
12月27日	企業と組織の利益に対する税のロシア連邦法
1992年1月14日	国際的な実務で採用されている会計と統計のシステムへの移行（ロシア連邦最高会議決議）
3月6日	企業と組織の利益に対する税の算定と納税（ロシア連邦国税局承認）
3月20日	ロシア連邦における会計と報告書の規程（ロシア連邦財務省承認）
6月9日	企業と組織の年度会計報告書の量と様式（ロシア連邦財務省承認）
6月24日	企業の年度会計報告書様式の記入手続き（ロシア連邦財務省承認）
8月5日	生産物（作業、役務）の原価に算入される生産物（作業、役務）の生産費と流通費の組成、および課税に際して考慮される財務成果の形成に関する規程（ロシア連邦政府決定）
8月25日	外貨換算手続き（ロシア連邦財務省承認）
10月28日	予算施設の利益に対する税の算定と支払（ロシア連邦の財務省と国税局承認）
11月18日	企業の財産税の支払（ロシア連邦の財務省と国税局承認）
12月25日	付加価値税の適用（ロシア連邦の国税局と財務省承認）
1993年2月12日	市場経済の発展要請に対応した国際的な実務で採用されている会計と統計システムへの移行の国家プログラムの実現策（ロシア連邦政府決定と財務省承認）
2月15日	予算に立脚した施設と組織の年度・四半期・月次会計報告書の作成（ロシア連邦財務省）
2月18日	基本投資融資に利用される資金の会計と報告書への反映（ロシア連邦財務省承認）
10月29日	住宅・公益経営における個々の取引の会計への反映（ロシア連邦財務省承認）
12月8日	有価証券利用で生じる課税の若干の問題（ロシア連邦の国税局と財務省承認）
12月22日	ロシア連邦における監査活動のロシア連邦大統領令
12月22日	ロシア連邦における監査活動の暫定規則（上記の大統領令とともに承認）
12月27日	外貨建の個々の取引についての為替差額の反映（ロシア連邦財務省承認）
12月30日	長期投資の会計規程（ロシア連邦財務省承認）
1994年1月24日	合併活動実施に関係する取引の会計と報告書への反映（ロシア連邦財務省承認）
2月4日	ロシア連邦大統領直属の監査活動委員会規程（ロシア連邦大統領指令）
3月2日	ロシア連邦財務省の会計方法論会議の規程（ロシア連邦財務省承認）
5月6日	ロシア連邦における監査活動規制の模範文書、監査活動遂行の権限の資格審査の実施、監査活動遂行のライセンスの交付（ロシア連邦政府決定）
5月23日	建設のための設計・事前調査の生産物（作業、役務）の原価に算入される費用の組成と計算、および財務成果の形成の方法（ロシア連邦財務省承認）
6月1日	ロシア連邦大統領直属監査活動委員会のコンサルタント会議規程（ロシア連邦大統領直属監査活動委員会承認）
7月4日	消費協同組合の発展基金規程（ロシア連邦の財務省、国税局、消費組合中央連合理事会承認）
7月11日	一般企業における監査活動遂行の権利の資格試験の実施手続き、一般企業における監査人の資格証明書の取得の資格試験科目（ロシア連邦財務省の資格審査・ライセンス中央監査委員会承認）
7月27日	保険業における監査活動遂行の権利の資格試験の実施手続き、保険業における監査人の資格証明書の取得の資格試験科目（ロシア連邦保険活動監督局の資格審査・ライセンス中央

監査委員会承認)

- 7月28日 会計方針規程－『会計規程1／94』（ロシア連邦財務省承認）
- 9月21日 銀行とその他の施設の利益に対する税金の支払のための課税基礎の特別決定の規程の個々の項目の適用（ロシア連邦の財務省と国税局承認）
- 9月27日 銀行における監査活動遂行の権利の資格試験の実施手続き、銀行における監査人の資格証明書の取得の資格試験科目（ロシア連邦中央銀行の資格審査・ライセンス中央監査委員会承認）
- 10月31日 納入した商品、遂行した作業、提供した役務に対する企業間決済で採用される手形による取引の会計と報告書への反映（ロシア連邦財務省承認）
- 11月4日 財務機関における会計・鑑定人職務の模範規程（ロシア連邦財務省承認）
- 12月7日 会計報告書の法定監査を要する企業の基本的基準（ロシア連邦政府決定）
- 12月20日 基本建設契約の会計規程－『会計規程2／94』（ロシア連邦財務省承認）
- 1995年3月2日 連邦予算から融資される施設、企業、組織の費用見積執行の月次報告書（ロシア連邦財務省承認）
- 3月13日 無形資産の組成に知的所有客体を含める手続き（ロシア連邦の科学・技術政策省とパテント・商標委員会承認）
- 4月20日 商業と公共食堂の企業にとっての流通費・生産費に算入される費用および財務成果の会計（ロシア連邦の商業委員会と財務省承認）
- 4月21日 会計報告書提示の情報システムの改善（ロシア連邦政府決定）
- 6月13日 外貨建資産と債権債務の会計規程－『会計規程3／95』（ロシア連邦財務省承認）
- 6月13日 資産と財務的債権債務の棚卸の方法（ロシア連邦財務省承認）
- 7月28日 ロシア連邦民法典（第1部）の公布に伴う個々の取引の会計への反映の手続き（ロシア連邦財務省承認）
- 8月2日 連邦予算に立脚し新しい経営条件のもとで活動する非生産的分野の施設の会計手続き（ロシア連邦財務省承認）
- 8月16日 資金運用表を財務諸表に加えること（ロシア連邦財務省承認）
- 9月15日 ロシア連邦における外国法人の財産税の算定と支払（ロシア連邦の国税局と財務省承認）
- 9月25日 リース取引の会計への反映（ロシア連邦財務省承認）
- 9月27日 組織の年度会計報告書の収集・処理、および執行権をもつ国家機関と地方自治体またその他の利害関係者への総合的情報の提示の手続き（ロシア連邦国家統計委員会承認）
- 12月22日 小事業主体の会計実施、報告書、会計記録の適用（ロシア連邦財務省承認）
- 12月29日 小事業主体の課税、会計と報告書の簡略的制度のロシア連邦法
- 1996年2月8日 組織の会計報告書規程－『会計規程4／96』（ロシア連邦財務省承認）
- 2月9日 監査報告書の作成手続き（ロシア連邦大統領直屬監査活動委員会承認）
- 2月15日 職業会計人の適性検査規程（ロシア連邦財務省承認、同年2月8日独立国家共同体会計・監査人協会承認）
- 2月22日 小事業主体の損益計算と経済取引の反映（ロシア連邦財務省承認）
- 3月15日 小事業主体の課税、会計と報告書の簡略的制度の連邦法の実施策（ロシア連邦財務省承認）
- 4月26日 有価証券市場に関する連邦法
- 5月8日 ロシア連邦における税制改革の基本方針と納税規律強化の施策に関するロシア連邦大統領令
- 5月15日 「関税に関するロシア連邦法」の適用（ロシア連邦国税局承認）
- 6月27日 会計書類保存期間の変更（ロシア連邦の国税局と古記録保管局承認）
- 6月28日 職業会計人の養成と適性検査のプログラム（ロシア連邦財務省会計方法論会議と独立国家共同体会計・監査人協会承認）
- 7月18日 外国法人の運送税の算定と支払手続き（ロシア連邦の国税局と財務省承認）

- 7月19日 付加価値税の決済に計算送り状の会計帳簿の採用 (ロシア連邦政府決定)
- 8月5日 株式会社の純資産算定 (ロシア連邦財務省承認)
- 10月2日 国家社会保険資金の保険料の算定と支払, 支出, 会計の手続き (ロシア連邦の社会保険基金, 労働と社会発展省, 財務省, 国税局承認)
- 11月12日 法人 (予算施設, 保険組織, 銀行を除く) の年度会計報告書とその様式記入手続き (ロシア連邦財務省承認)
- 11月12日 付加価値税と物品税に関する個々の取引の会計への反映 (ロシア連邦財務省承認)
- 11月21日 会計に関するロシア連邦法
- 11月28日 公開型株式会社の財務諸表の公告とその手続き (ロシア連邦財務省承認)
- 12月24日 株式会社形態でつくられた保険組織の純資産価値の評価 (ロシア連邦の財務省と有価証券市場委員会承認)
- 12月25日 付加価値税の決済に際しての計算送り状の採用 (ロシア連邦の国税局と財務省承認)
- 12月30日 連結会計報告書の作成と提示の方法 (ロシア連邦財務省承認)
- 1997年1月9日 金融・産業グループの連結会計, 報告書およびバランスの導入 (ロシア連邦政府決定)
- 1月15日 連邦の省および執行権をもつその他の連邦機関によってつくられる連結年度会計報告書の作成と提示の手続き (ロシア連邦財務省承認)
- 1月15日 有価証券取引の会計への反映 (ロシア連邦財務省承認)
- 2月3日 組織の四半期会計報告書 (ロシア連邦財務省承認)
- 2月17日 リース契約の取引の会計への反映 (ロシア連邦財務省承認)
- 4月2日 「株式会社に關する連邦法」の適用の若干の問題 (ロシア連邦の最高裁判所総会と最高仲裁裁判所総会決定)
- 4月8日 保険組織の四半期会計報告書 (ロシア連邦財務省承認)
- 6月6日 鉱物・原料の基礎の再生産用控除の算定, 国庫への支払およびその有効利用の手続き (ロシア連邦財務省承認)
- 7月21日 会計と財務諸表の改革に関する省庁間委員会設置 (ロシア連邦政府決定)
- 9月10日 銀行システムにおける監査活動規程 (ロシア連邦中央銀行承認)

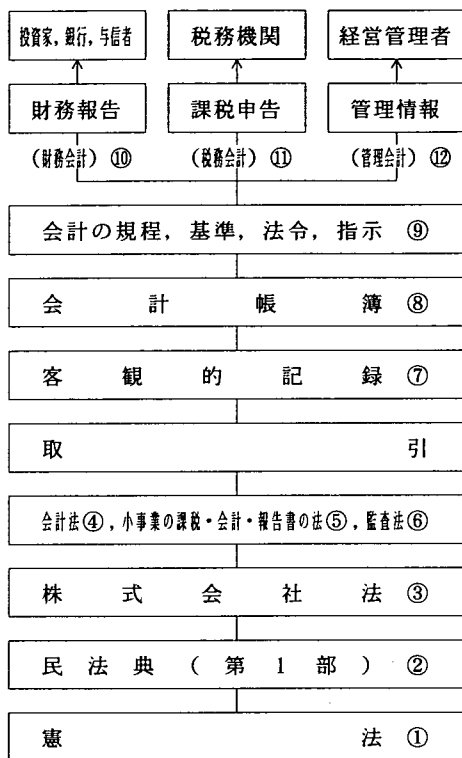
注：年月日は法規を最初に制定した年月日であり，制定後に改廃されている法規がある．なお，固定資産再評価についての法規は割愛している．

（出所）『会計』誌と『経済と生活』紙に記載された法規に基づいて筆者作成．

主体では法的基礎をもった企業会計制度が採用されていくことになる。その場合のロシア企業会計システムの概略をみると，それは図1のようになるであろう。それは，私有財産制の擁護と営業活動の自由をうたった「憲法」を土台にし，新しい経済主体に対して平等の原理による経済活動を保証して物権法と債権法を盛った「民法典」，公開型と閉鎖型の株式会社の監査や財務諸表などを定めた「株式会社法」，そして『連邦会計法』を基礎にし，その上に会計に係わる規程や法令や指示などがあり，これらの法規に基づいて企業では会計が行われていくことになる。個々の企業で実施される会計は一定の法体系の中で適応の地位を占めることになったのである。

そしてまた，この約5年間の会計改革では，ロシア連邦最高会議の国際的に採用されている会計システムへの移行決議（1992年1月14日付）（[45]）や政府と財務省のこの移行のための国家プログラム（1993年2月12日付）（[8] 43ページ）にそって，とくに市場経済のもとで活動

(図1) ロシア企業会計システムのフレームワーク



- ⑫ 管理会計に対する規制はなく、企業が管理会計を自主的に組織する。現在、損益分岐点図表、直接原価計算、活動基準原価計算などの先進資本主義の管理会計技法を摂取している。
- ⑪ 利益税、付加価値税、物品税などの税法で課税計算をする。
- ⑩ 処理した会計情報から貸借対照表、損益計算書、付属明細書などを「会計報告書規程4/96」などを基礎にして作成する。監査後にこれらの財務諸表を一定の様式で公表する。
- ⑨ 記帳した会計データを「会計と報告書規程」や「会計方針規程1/94」などを基礎にし、法令や指示で認められた会計手続きで処理する。
- ⑧ 会計帳簿、会計書類を5年間保存する。小事業に対しては簡略化された帳簿組織の採用を認める。
- ⑦ 取引を「勘定計画」に配置されている勘定科目と複式簿記で記帳する。
- ⑥ 現在、監査法の草案を討議している。
- ⑤ 小事業用の課税および会計と報告書を法律で定める。
- ④ すべての組織の会計に対する国の規制を法律で定める。
- ③ 公開型と閉鎖型の株式会社の会計の在り方を定める。
- ② 市民と法人の権利・義務の原則および合名、合資、有限責任、株式などの各種の会社形態を定める。
- ① 私有財産制の擁護と営業活動の自由をうたう。

(出所) 筆者作成。

する企業のための会計制度が国際会計基準に照らして構築されてきた。国際会計基準への移行の実現は2000年を目途に現在もその作業が継続しているが([53])、これまでに採用した国際会計基準は、『会計と報告書規程』や一連の「会計規程」に、またそれを基軸にして制定された法令などに反映されていった。よって、『連邦会計法』はこの国際会計基準への移行を内実とした企業会計制度の頂点に位置し、この法律はロシア企業会計の国際会計基準への移行にとってのひとつのテコとなっているのである。

(引用文献)

《Бухгалтерский учет》誌

[1] План счетов бухгалтерского учета, No.1, 1992.

[2] Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, No.2, 1992.

- [3] Об учете и отчетности, No.6, 1992.
- [4] Об объеме и формах годового отчета, No. 8, 1992.
- [5] Проект Закона "О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации", No.10, 1992.
- [6] О составе затрат по производству и реализации продукции, No.10, 1992.
- [7] О составлении годового отчета, No.11, 1992.
- [8] О реализации программы перехода на международную систему учета и статистики, No.5, 1993.
- [9] О порядке составления отчетности учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, No.7, 1993.
- [10] Об аудиторской деятельности в Российской Федерации, No.2, 1994.
- [11] Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, No.3, 1994.
- [12] Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, No.3, 1994.
- [13] Об отражении курсовых разниц по отдельным операциям в иностранной валюте, No.3, 1994.
- [14] Об отражении в учете операций, связанных с совместной деятельностью, No.4, 1994.
- [15] В Министерстве финансов Российской Федерации, No.4, 1994.
- [16] Закон Российской Федерации о бухгалтерском учете (проект), No.6, 1994.
- [17] Об аудиторской деятельности в Российской Федерации, No.7, 1994.
- [18] Положение о Консультативном совете, No. 8, 1994.
- [19] О проведении квалификационных экзаменов аудиторов, No.9, 1994.
- [20] Положение по бухгалтерскому учету "Учетная

политика предприятия”, No.9, 1994.

- [21] Проекты стандартов регулирования аудиторской деятельности, No.2, 1995.
- [22] Основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, No.2, 1995.
- [23] Положение по бухгалтерскому учету “Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство”, No.3, 1995.
- [24] Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, No.8, 1995.
- [25] Закон Российской Федерации “Об аудиторской деятельности” (проект), No.10, 1995.
- [26] Положение по бухгалтерскому учету “Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте”, No.10, 1995.
- [27] Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, No.12, 1995.
- [28] О бухгалтерском учете в учреждениях непроизводственной сферы, состоящих на федеральном бюджете и работающих в новых условиях хозяйствования, No.1, 1996.
- [29] Указания об отражении в бухгалтерском учете лизинговых операций, No.1, 1996.
- [30] Федеральный Закон “Об упрощенной система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства”, No.2, 1996.

- [31] Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации", No. 4, 1996.
- [32] Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, No. 4, 1996.
- [33] Об учете доходов и расходов и отражении хозяйственных операций субъектами малого предпринимательства, No. 4, 1996.
- [34] Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров, No. 5, 1996.
- [35] Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, No. 6, 1996.
- [36] Федеральный закон "О бухгалтерском учете", No. 1, 1997.
- [37] В. Ф. Палий, Законодательная основа бухгалтерского учета, No. 1, 1997.
- [38] О годовой бухгалтерской отчетности организаций, No. 1, 1997.
- [39] О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами, No. 2, 1997.
- [40] Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, No. 5, 1997.
- [41] О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, No. 5, 1997.
- [42] В. К. Андреев, Правовое регулирование бухгалтерского учета, No. 6, 1997.
- [43] О квартальной бухгалтерской отчетности страховых организаций, No. 6, 1997.

《Экономика сельскохозяйственных и
перерабатывающих предприятий》誌

- [44] А. С. Бакаев, Комментарий к документу К выходу

Федерального закона "О бухгалтерском учете", No.3, 1997.

《Экономика и жизнь》紙

[45] В. Макарьева, Учет в условиях рынка, No.14 апрель 1992.

[46] Проект Закона Российской Федерации "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации", No.50 декабрь 1992.

[47] Программа проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора в страховании, No.39 сентябрь 1994.

[48] Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора банка, No.47 ноябрь 1994.

[49] Федеральный закон Российской Федерации Об акционерных обществах, No.3 январь 1996.

[50] Программа подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, No.31 август 1996.

[51] Н. Гребенюк, Комментарий к Закону "О бухгалтерском учете", No.48 ноябрь 1996.

[52] А. Бакаев, Важный этап в развитии национального бухгалтерского учета, Спецвыпуск для бухгалтеров, декабрь 1996.

[53] А. Бакаев, О реформе системы бухгалтерского учета в России, No.33 август 1997.

[54] Положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации, No.39 сентябрь 1997.

《Вестник Санкт-Петербургского университета》誌

[55] Е. М. Ботвинник, Перспективы развития бухгалтерского учета в России, Серия 5 Экономика Выпуск 1 (No.5) март 1995.

《明大商学論叢》誌

- [56] 森章, ロシアにおける新しい財務諸表様式, 第76巻第1号, 1994年.
[57] 森章, ロシアの新しい勘定科目表, 第77巻第1号, 1994年.
[58] 森章, ロシアにおける会計改革の最近の動向, 第77巻第2号, 1994年.
[59] 森章, ロシアにおける新しい監査制度の構築, 第77巻第3・4号, 1995年.
[60] 森章, ロシアの勘定科目の修正について, 第78巻第4号, 1996年.

《経理知識》誌

- [61] 森章, ベレストロイカのもとでの新しいソ連会計士団体の誕生, 第69号, 1990年.
[62] 森章, 新しいソ連会計士団体の設立とその基調, 第70号, 1991年.
[63] 森章, ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学界の混迷, 第71号, 1992年.
[64] 森章, 新生ロシアにおける会計改革—財務諸表を中心として—, 第72号, 1993年.

《明治大学社会科学研究所紀要》誌

- [65] 森章, 旧ソ連の市場経済移行期における会計改革—減価償却を中心として—, 第31巻第2号, 1993年.
[66] 森章, ロシアにおける体制転換と会計改革—会計方針を中心として—, 第35巻第2号, 1997年.

《ロシア・ユーラシア経済調査資料》誌

- [67] 森章(解説), 小田康治(訳), ロシアにおける会計と報告書に関する規程, 第758号, 1995年.
[68] 森章(解説), 小田康治(訳), 会計に関するロシア連邦の法律, 第778号, 1997年.

《ロシア東欧貿易調査月報》誌

- [69] 森章, 市場経済化のロシアの企業会計制度—ロシアにおける企業会計制度の構築—, 11月号, 1995年.

《世界週報》誌

- [70] 竹森正孝訳, ロシア連邦の新憲法(草案), 1993年12月21日号.

《ジュリスト》誌

- [71] 小田博, ロシア連邦の新民法典—ロシア私法の再生—, 第1065号, 1995年4月15日号.

《その他》

- [72] 山之内一郎訳, 『ソヴェト社会主義共和国連邦憲法』, 有斐閣, 1954年.
[73] Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая), Вступительная статья—А. Л. Маковский, С. А. Хохлов, 1995.
[74] Accounting in Transition, Edited by Neil Garrod and Stuart McLeay, 1996.